

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



دانشگاه علامه طباطبائی

دانشکده مدیریت و حسابداری

پایان نامه جهت دریافت درجه کارشناسی ارشد

رشته حسابداری

ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها برای ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی و ارزیابی مطابقت عملکرد واحد حسابرسی داخلی شهرداری‌ها با استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی داخلی

پژوهشگر

عبدالخالق خنکا

استاد راهنما

جناب آقای دکتر جعفر باباجانی

استاد مشاور

جناب آقای دکتر یحیی حساس یگانه

استاد داور

جناب آقای دکتر محسن سهرابی

زمستان ۱۳۸۹

با عشق فراوان تقدیم به:

پدرم

منظر پنج و تلاش

مادرم

منظر محبت و مهربانی

و خواهرانم

منظر گذشت و صداقت...

من لم يشكر المخلوق لم يشكر الخالق

با سپاس بی‌کران خداوند متعال که توفیق کسب دانش و خدمت‌گذاری ارزانی فرمود. با سپاس فراوان از پدر و مادرم، کسانی که بعد از پرستش خدا تکریم آنها واجب شده است و خواهران بسیار عزیزم. همچنین از تمامی معلمان، دبیران و استادان گرانقدرم که در تمام طول تحصیل با زحمات و دلسوزی‌های فراوان مرا راهنمایی و تربیت نموده‌اند و افتخار شاگردی‌شان را داشته‌ام کمال تشکر و امتنان را دارم.

با سپاس و قدردانی از استاد گرانقدر جناب آقای دکتر جعفر باباجانی که به عنوان استاد راهنما در تمامی مراحل تهیه و تدوین پایان‌نامه با صبر و حوصله فراوان و درک کامل اینجانب را یاری و راهنمایی فرمودند که انجام این پژوهش بدون مساعدت ایشان امکان‌پذیر نبود. کمال تشکر و امتنان را از استاد ارجمند جناب آقای دکتر یحیی حساس یگانه دارم که به عنوان استاد مشاور، با توصیه‌ها و مشاوره‌های تخصصی مرا در انجام هر چه بهتر این پژوهش یاری دادند. از استاد محترم جناب آقای دکتر محسن سهرابی عراقی که زحمت داوری پایان‌نامه را تقبل نمودند کمال تشکر دارم.

همچنین از جناب آقای بهرام حاتمی، دبیر کمیته معاونان مالی و اداری کلان‌شهرها، جناب آقای دکتر سید مصطفی موسوی، قائم مقام کمیته مالی و سرمایه‌گذاری شهرداری تهران، جناب آقای حسن حاجی الیاسی و سرکار خانم احمدلو، معاونان واحد حسابرسی داخلی شهرداری تهران، تمامی مدیران و معاونان و سایر حسابرسان داخلی واحدهای حسابرسی داخلی شهرداری‌های شش کلان‌شهر، آقای محمدرضا رضائیان دلویی، کارشناسی ارشد مترجمی دانشگاه علامه طباطبائی، آقای محمد خسروی، کارشناسی ارشد مدیریت شهری دانشگاه علامه طباطبائی، آقای محمود دوجی و علی صدیقی، کارشناسی ارشد دانشگاه تهران، آقای سید محمد مشعشی، کارشناسی ارشد دانشگاه تربیت مدرس و سایر بزرگوارانی که در انجام پژوهش یاری فرمودند کمال تشکر و امتنان را دارم.

از شهرداری تهران به جهت حمایت مالی پایان‌نامه سپاس‌گزاری می‌نمایم و از تمامی مسئولان محترم واحد تحصیلات تکمیلی و کتاب‌خانه دانشکده حسابداری و مدیریت، به خاطر مساعدت‌ها و همکاری‌هایشان در طول دوره کارشناسی ارشد تشکر فراوان دارم.

چکیده

در نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداری‌ها مقامات اجرایی و نظارتی به صورت مستقیم و غیرمستقیم توسط شهروندان انتخاب می‌شوند. بنابراین، در جوامعی که دارای نظام‌های سیاسی مردم‌سالار هستند، مردم از طریق انتخابات قدرت قانونی خود را به نمایندگان خویش تفویض و مسئولیت‌هایی را به آنان واگذار می‌نمایند و بر مبنای نظریه نمایندگی و فرضیه مباشرت شهروندان به عنوان صاحبان اصلی منابع، حق پاسخ‌خواهی و نمایندگانی نیز مسئولیت پاسخگویی دارند. مسئولیت پاسخگویی قلب نظام‌های مردم‌سالار است و شهرداری‌ها نیز به عنوان نهاد عمومی مستثنی از این امر نیستند و حسابرسی نیز، به عنوان ابزار نظارتی، ضمانت پاسخگویی است. مثلث حسابرسی شامل کمیته حسابرسی، حسابرس داخلی و حسابرس مستقل می‌باشد که از مکانیزم‌های پاسخگویی و حاکمیت سازمانی می‌باشند.

با توجه به این موضوع هدف پژوهش بررسی ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها برای ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی این نهادها است. برای این منظور نظرات کارشناسان و متخصصان از طریق پرسش‌نامه جمع‌آوری شد. مشارکت‌کنندگان شامل مدیران مالی (ذی‌حساب‌ها)، رؤسای حسابداری، مدیران حسابرسی داخلی و حسابرسان مستقل و داخلی شهرداری‌ها و همچنین شامل استادان حسابداری دانشگاه‌ها، دانشجویان دکتری و کارشناسی ارشد حسابداری، به عنوان شهروندان متخصص بودند. نتایج پژوهش نشان داد که تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها موجب ارتقای سطح ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی نهادهای مذکور می‌شوند.

برای این که واحدهای حسابرسی داخلی بتوانند کارایی و اثربخشی عملیات شهرداری را بررسی نمایند باید خود آنان نیز کارا و اثربخش باشند؛ بنابراین ارزیابی عملکرد این واحدها، لازم و ضروری است. برخی شهرداری‌ها واحد حسابرسی داخلی ایجاد نموده‌اند و بنابراین در بخش دوم پژوهش ارزیابی عملکرد واحد حسابرسی داخلی شهرداری‌های کلان‌شهرها مدنظر قرار گرفت. با توجه به این که یکی از اهداف استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی انجمن حسابرسان داخلی آمریکا ایجاد مبنایی برای سنجش عملکرد حسابرسی داخلی است، از این استانداردها به عنوان مبنای ارزیابی عملکرد واحدهای حسابرسی داخلی استفاده شد. در این بخش از پژوهش، اطلاعات لازم از طریق مصاحبه با مدیران و معاونان واحدهای حسابرسی داخلی، سرپرستان گروه و حسابرسان ارشد جمع‌آوری شد.

نتایج بخش دوم پژوهش نشان داد که واحدهای حسابرسی داخلی بر حسابرسی سنتی یعنی حسابرسی مالی و تا حدودی حسابرسی رعایت تمرکز نموده‌اند و به حسابرسی عملیاتی توجه خاصی نکرده‌اند. همچنین منابع مالی و عملیاتی واحدهای حسابرسی داخلی محدود بود. برخی واحدهای حسابرسی داخلی نیز از استقلال کافی برخوردار نبودند و اثربخشی آنها پایین بود. آموزش‌های تخصصی، کافی و مناسب نبودند و برنامه‌های ارزیابی کیفیت نیز کافی نبودند. در برخی واحدهای حسابرسی، حسابرسان داخلی از پایین بودن اثربخشی یافته‌ها و کم بودن حقوق و احترام خود ناراضی

بودند. هیچ یک از واحدهای حسابرسی داخلی از استانداردهای حسابرسی داخلی خاصی استفاده نمی‌کردند. در اغلب واحدهای حسابرسی داخلی عملکرد در سطح واحد حسابرسی داخلی پایین بود اما عملکرد در سطح حسابرسان داخلی به دلیل آن که فقط حسابرسی مالی و رعایت انجام می‌دهند مناسب بود. به طور کلی، واحدهای حسابرسی داخلی بیشترین مطابقت را با استاندارد ۲۳۰۰ و کمترین مطابقت را با استاندارد ۲۱۰۰ داشتند و در مجموع میزان مطابقت عملکرد واحدهای حسابرسی داخلی با استانداردها کافی و رضایت‌بخش نبود.

واژه‌های راهنما: کمیته حسابرسی، واحد حسابرسی داخلی، ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی، ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی، ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، ارزیابی عملکرد، استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی

فهرست کلی مطالب

عنوان	صفحه
فصل ۱. کلیات و طرح پژوهش	۱
فصل ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش	۱۸
فصل ۳. روش اجرای پژوهش	۹۹
فصل ۴. تجزیه و تحلیل داده‌ها	۱۲۰
فصل ۵. نتیجه‌گیری و پیشنهادها	۱۷۵
فهرست منابع	۱۸۵
پیوست‌ها	

فهرست تفصیلی مطالب

صفحه	عنوان
فصل ۱	
۲	۱-۱. مقدمه
۴	۲-۱. بیان مسأله
۹	۳-۱. اهمیت و ضرورت پژوهش
۱۰	۴-۱. اهداف پژوهش
۱۰	۱-۴-۱. اهداف اصلی پژوهش
۱۰	۲-۴-۱. اهداف فرعی پژوهش
۱۰	۵-۱. سؤال‌ها و فرضیه‌های پژوهش
۱۱	۱-۵-۱. فرضیه‌های اصلی
۱۱	۲-۵-۱. فرضیه‌های فرعی
۱۲	۶-۱. روش‌شناسی پژوهش
۱۳	۷-۱. روش اجرای پژوهش و گردآوری داده‌ها
۱۳	۸-۱. قلمرو مکانی پژوهش (جامعه آماری پژوهش) و قلمرو زمانی تحقیق
۱۴	۹-۱. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها
۱۴	۱۰-۱. تعاریف عملیاتی (واژه‌ها و اصطلاحات به کار رفته در پژوهش)
۱۵	۱۱-۱. محدودیت‌های پژوهش
۱۶	۱۲-۱. ساختار کلی پژوهش
فصل ۲	
۱۹	۱-۲. مقدمه
۲۱	۲-۲. مسئولیت پاسخگویی، قلب نظام‌ها و سیستم‌های مردمسالار
۲۴	۱-۲-۲. ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی
۲۵	۲-۲-۲. ابعاد پاسخگویی
۲۷	۳-۲-۲. مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی
۲۸	۳-۲. کنترل داخلی
۳۴	۴-۲. کمیته حسابرسی
۳۵	۱-۴-۲. فعالیت‌ها و مسئولیت‌های کمیته حسابرسی
۴۳	۲-۴-۲. استقلال و اختیارات کمیته
۴۴	۳-۴-۲. ارتباط با حسابرسان داخلی و مستقل، مدیریت و شورای شهر
۴۵	۴-۴-۲. مزایای کمیته حسابرسی
۴۷	۵-۲. حسابرسان داخلی، چشم‌ها و گوش‌های شورا و مدیریت
۴۹	۱-۵-۲. نیاز به حسابرسی داخلی
۵۱	۲-۵-۲. فعالیت‌ها و مسئولیت‌های حسابرسان داخلی
۵۷	۳-۵-۲. استقلال و اختیارات حسابرسان داخلی
۶۰	۴-۵-۲. ارتباط با کمیته حسابرسی، حسابرس مستقل، شورای شهر و مدیریت
۶۱	۶-۲. ارزیابی عملکرد واحد حسابرسی داخلی
۶۴	۷-۲. انجمن حسابرسان داخلی آمریکا
۶۶	۸-۲. استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی

۶۹	۱-۸-۲. استانداردهای عمومی و کیفی
۶۹	۲-۸-۲. استانداردهای عملکرد
۷۰	۹-۲. پیشینه پژوهش و هدف از پیشینه پژوهش
۷۰	۱۰-۲. پیشینه داخلی
۷۱	۱۱-۲. پیشینه خارجی
۷۱	۱۲-۲. کمیته حسابرسی
۷۱	۱-۱۲-۲. مربوط به شهرداریها
۷۵	۲-۱۲-۲. سایر نهادها
۷۸	۱۳-۲. حسابرسی داخلی
۷۸	۱-۱۳-۲. مربوط به شهرداریها
۷۸	۲-۱۳-۲. سایر نهادها
۸۰	۱۴-۲. انطباق عملکرد واحد حسابرسی داخلی با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی
۹۶	۱۵-۲. مدل مفهومی پژوهش

فصل ۳

۱۰۰	۱-۳. مقدمه
۱۰۰	۲-۳. جامعه
۱۰۱	۳-۳. نمونه و روش نمونه‌گیری
۱۰۴	۴-۳. فرضیه‌های پژوهش و فرضیه‌های آماری
۱۰۵	۱-۴-۳. فرضیه اصلی اول:
۱۰۶	۲-۴-۳. فرضیه فرعی اول:
۱۰۶	۳-۴-۳. فرضیه فرعی دوم:
۱۰۷	۴-۴-۳. فرضیه اصلی دوم:
۱۰۷	۵-۴-۳. فرضیه فرعی سوم:
۱۰۷	۶-۴-۳. فرضیه فرعی چهارم:
۱۰۸	۷-۴-۳. فرضیه اصلی سوم:
۱۰۸	۸-۴-۳. فرضیه فرعی پنجم:
۱۰۹	۹-۴-۳. فرضیه فرعی ششم:
۱۰۹	۱۰-۴-۳. فرضیه اصلی چهارم:
۱۱۰	۱۱-۴-۳. فرضیه فرعی هفتم:
۱۱۰	۱۲-۴-۳. فرضیه فرعی هشتم:
۱۱۱	۱۳-۴-۳. فرضیه آماری مربوط:
۱۱۱	۱۴-۴-۳. فرضیه اصلی پنجم:
۱۱۱	۱۵-۴-۳. فرضیه آماری مربوط:
۱۱۲	۵-۳. متغیرهای پژوهش
۱۱۳	۶-۳. ابزار اندازه‌گیری داده‌ها و نحوه اجرای و ارزش‌یابی
۱۱۳	۱-۶-۳. پرسش‌نامه
۱۱۴	۲-۶-۳. مصاحبه
۱۱۶	۷-۳. روش آزمون فرضیه‌ها
۱۱۶	۱-۷-۳. آلفای کرونباخ

۱۱۷	۲-۷-۳. آزمون کولموگروف تک گروهی (آزمون نرمال بودن)
۱۱۷	۳-۷-۳. آزمون تی یک گروهی
۱۱۷	۴-۷-۳. آزمون نسبت (دو جمله‌ای)
۱۱۸	۵-۷-۳. آزمون U من ویتنی
۱۱۸	۶-۷-۳. آزمون کولموگروف اسمیرنوف دو گروه مستقل

فصل ۴

۱۲۱	۱-۴. مقدمه
۱۲۱	۲-۴. آمار توصیفی (بخش اول پژوهش)
۱۲۱	۳-۴. سن:
۱۲۲	۴-۴. شغل:
۱۲۳	۵-۴. رشته دانشگاهی
۱۲۴	۶-۴. سوابق کاری
۱۲۶	۷-۴. آمار استنباطی
۱۲۶	۸-۴. آزمون پایایی
۱۲۶	۹-۴. آزمون نرمال بودن
۱۲۹	۱۰-۴. آزمون فرضیه‌ها
۱۳۰	۱-۱۰-۴. آزمون فرضیه فرعی اول
۱۳۲	۲-۱۰-۴. آزمون فرضیه فرعی دوم
۱۳۴	۳-۱۰-۴. آزمون فرضیه اصلی اول
۱۳۶	۴-۱۰-۴. آزمون فرضیه فرعی سوم
۱۳۸	۵-۱۰-۴. آزمون فرضیه فرعی چهارم
۱۴۰	۶-۱۰-۴. آزمون فرضیه اصلی دوم
۱۴۲	۷-۱۰-۴. آزمون فرضیه فرعی پنجم
۱۴۴	۸-۱۰-۴. آزمون فرضیه فرعی ششم
۱۴۶	۹-۱۰-۴. آزمون فرضیه اصلی سوم
۱۴۸	۱۰-۱۰-۴. آزمون فرضیه فرعی هفتم
۱۵۰	۱۱-۱۰-۴. آزمون فرضیه فرعی هشتم
۱۵۲	۱۲-۱۰-۴. آزمون فرضیه اصلی چهارم
۱۵۵	۱۱-۴. ارزیابی واحدهای حسابرسی داخلی در برخی کلان‌شهرها
۱۵۶	۱-۱۱-۴. واحد حسابرسی داخلی شهرداری تهران
۱۶۰	۲-۱۱-۴. واحد حسابرسی داخلی شهرداری کرج
۱۶۳	۳-۱۱-۴. واحد حسابرسی داخلی شهرداری اهواز
۱۶۵	۴-۱۱-۴. واحد حسابرسی داخلی شهرداری قم
۱۶۶	۵-۱۱-۴. واحد حسابرسی داخلی شهرداری اصفهان
۱۶۸	۶-۱۱-۴. واحد حسابرسی داخلی شهرداری مشهد
۱۷۰	۱۲-۴. آزمون فرضیه اصلی پنجم (فرضیه ارزیابی)
۱۷۲	۱۳-۴. یافته‌های پژوهش

فصل ۵

۱۷۶	۱-۵. خلاصه پژوهش
-----	------------------

۱۷۷	۲-۵. یافته‌های پژوهش
۱۸۰	۳-۵. بحث و نتیجه‌گیری
۱۸۲	۴-۵. پیشنهادهای
۱۸۲	۱-۴-۵. پیشنهادهای کاربردی حاصل از نتایج پژوهش
۱۸۳	۲-۴-۵. پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده
۱۸۴	۵-۵. محدودیت‌ها و موانع پژوهش
۱۸۵	فهرست منابع
۱۸۵	منابع فارسی
۱۸۸	منابع لاتین
	پیوست‌ها

فهرست جداول

عنوان	صفحه
فصل ۲	
جدول ۱-۲. نتایج پژوهش‌های پیشین در خارج از کشور	۹۱
فصل ۳	
جدول ۱-۳. کلان‌شهرهای کشور	۱۰۰
جدول ۲-۳. جامعه آماری پژوهش	۱۰۱
جدول ۳-۳. متغیرهای مستقل و وابسته	۱۱۳
فصل ۴	
جدول ۱-۴. سن نمونه آماری	۱۲۱
جدول ۲-۴. شغل پاسخگویان	۱۲۲
جدول ۳-۴. رشته دانشگاهی	۱۲۳
جدول ۴-۴. سوابق کاری	۱۲۴
جدول ۵-۴. نتایج آزمون پایایی	۱۲۶
جدول ۶-۴. فرض صفر و یک آزمون نرمال بودن	۱۲۷
جدول ۷-۴. نتایج آزمون نرمال بودن متغیرهای وابسته	۱۲۷
جدول ۸-۴. نتایج آزمون نسبت فرضیه اول	۱۳۰
جدول ۹-۴. تحلیل آزمون نسبت فرضیه اول	۱۳۰
جدول ۱۰-۴. نتایج آزمون تی یک گروهی فرضیه اول	۱۳۱
جدول ۱۱-۴. تحلیل آزمون تی یک گروهی فرضیه اول	۱۳۱
جدول ۱۲-۴. نتایج آزمون نسبت فرضیه دوم	۱۳۲
جدول ۱۳-۴. تحلیل آزمون نسبت فرضیه دوم	۱۳۲
جدول ۱۴-۴. نتایج آزمون تی یک گروهی فرضیه دوم	۱۳۳
جدول ۱۵-۴. تحلیل آزمون تی یک گروهی فرضیه دوم	۱۳۳
جدول ۱۶-۴. نتایج آزمون نسبت فرضیه اصلی اول	۱۳۴
جدول ۱۷-۴. تحلیل آزمون نسبت فرضیه اصلی اول	۱۳۴
جدول ۱۸-۴. نتایج آزمون تی یک گروهی فرضیه اصلی اول	۱۳۵
جدول ۱۹-۴. تحلیل آزمون تی یک گروهی فرضیه اصلی اول	۱۳۵
جدول ۲۰-۴. نتایج آزمون نسبت فرضیه سوم	۱۳۶
جدول ۲۱-۴. تحلیل آزمون نسبت فرضیه سوم	۱۳۶
جدول ۲۲-۴. نتایج آزمون تی یک گروهی فرضیه سوم	۱۳۷
جدول ۲۳-۴. تحلیل آزمون تی یک گروهی فرضیه سوم	۱۳۷
جدول ۲۴-۴. نتایج آزمون نسبت فرضیه چهارم	۱۳۸
جدول ۲۵-۴. تحلیل آزمون نسبت فرضیه چهارم	۱۳۸
جدول ۲۶-۴. نتایج آزمون تی یک گروهی فرضیه چهارم	۱۳۹
جدول ۲۷-۴. تحلیل آزمون تی یک گروهی فرضیه چهارم	۱۳۹
جدول ۲۸-۴. نتایج آزمون نسبت فرضیه اصلی دوم	۱۴۰
جدول ۲۹-۴. تحلیل آزمون نسبت فرضیه اصلی دوم	۱۴۰
جدول ۳۰-۴. نتایج آزمون تی یک گروهی فرضیه اصلی دوم	۱۴۱

- جدول ۴-۳۱. تحلیل آزمون تی یک گروهی فرضیه اصلی دوم.....۱۴۱
- جدول ۴-۳۲. نتایج آزمون نسبت فرضیه پنجم.....۱۴۲
- جدول ۴-۳۳. تحلیل آزمون نسبت فرضیه پنجم.....۱۴۲
- جدول ۴-۳۴. نتایج آزمون تی یک گروهی فرضیه پنجم.....۱۴۳
- جدول ۴-۳۵. تحلیل آزمون تی یک گروهی فرضیه پنجم.....۱۴۳
- جدول ۴-۳۶. نتایج آزمون نسبت فرضیه ششم.....۱۴۴
- جدول ۴-۳۷. تحلیل آزمون نسبت فرضیه ششم.....۱۴۴
- جدول ۴-۳۸. نتایج آزمون تی یک گروهی فرضیه ششم.....۱۴۵
- جدول ۴-۳۹. تحلیل آزمون تی یک گروهی فرضیه ششم.....۱۴۵
- جدول ۴-۴۰. نتایج آزمون نسبت فرضیه اصلی سوم.....۱۴۶
- جدول ۴-۴۱. تحلیل آزمون نسبت فرضیه اصلی سوم.....۱۴۶
- جدول ۴-۴۲. نتایج آزمون تی یک گروهی فرضیه اصلی سوم.....۱۴۷
- جدول ۴-۴۳. تحلیل آزمون تی یک گروهی فرضیه اصلی سوم.....۱۴۷
- جدول ۴-۴۴. نتایج آزمون نسبت فرضیه هفتم.....۱۴۸
- جدول ۴-۴۵. تحلیل آزمون نسبت فرضیه هفتم.....۱۴۸
- جدول ۴-۴۶. نتایج آزمون تی یک گروهی فرضیه هفتم.....۱۴۹
- جدول ۴-۴۷. تحلیل آزمون تی یک گروهی فرضیه هفتم.....۱۴۹
- جدول ۴-۴۸. نتایج آزمون نسبت فرضیه هشتم.....۱۵۰
- جدول ۴-۴۹. تحلیل آزمون نسبت فرضیه هشتم.....۱۵۰
- جدول ۴-۵۰. نتایج آزمون تی یک گروهی فرضیه هشتم.....۱۵۱
- جدول ۴-۵۱. تحلیل آزمون تی یک گروهی فرضیه هشتم.....۱۵۱
- جدول ۴-۵۲. نتایج آزمون نسبت فرضیه اصلی چهارم.....۱۵۲
- جدول ۴-۵۳. تحلیل آزمون نسبت فرضیه اصلی چهارم.....۱۵۲
- جدول ۴-۵۴. نتایج آزمون تی یک گروهی فرضیه اصلی چهارم.....۱۵۳
- جدول ۴-۵۵. تحلیل آزمون تی یک گروهی فرضیه اصلی چهارم.....۱۵۳
- جدول ۴-۵۶. خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌های بخش اول.....۱۵۴
- جدول ۴-۵۷. نتایج آزمون من‌ویتنی.....۱۷۱
- جدول ۴-۵۸. تحلیل آزمون من‌ویتنی.....۱۷۱
- جدول ۴-۵۹. نتایج آزمون کولموگروف اسمیرنف.....۱۷۱
- جدول ۴-۶۰. تحلیل آزمون کولموگروف اسمیرنف.....۱۷۲
- جدول ۴-۶۱. خلاصه نتایج آزمون فرضیه بخش دوم.....۱۷۴

فهرست شکل‌ها و نمودارها

عنوان	صفحه
فصل ۲	
شکل ۱-۲. مرزهای پژوهش‌های حاکمیت شرکتی	۳۴
شکل ۲-۲. اثربخشی حسابرسی داخلی	۶۴
شکل ۳-۲. ساختار حاکمیت در شهرداری	۹۶
شکل ۴-۲. مدل مفهومی تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی	۹۷
فصل ۴	
نمودار ۱-۴. سن پاسخگویان	۱۲۲
نمودار ۲-۴. شغل پاسخگویان	۱۲۳
نمودار ۳-۴. رشته دانشگاهی	۱۲۴
نمودار ۴-۴. سوابق کاری	۱۲۵
نمودار ۵-۴. مطابقت واحد حسابرسی داخلی تهران با استانداردها	۱۵۹
نمودار ۶-۴. مطابقت واحد حسابرسی داخلی کرج با استانداردها	۱۶۲
نمودار ۷-۴. مطابقت واحد حسابرسی داخلی اهواز با استانداردها	۱۶۴
نمودار ۸-۴. مطابقت واحد حسابرسی داخلی قم با استانداردها	۱۶۶
نمودار ۹-۴. مطابقت واحد حسابرسی داخلی اصفهان با استانداردها	۱۶۸
نمودار ۱۰-۴. مطابقت واحد حسابرسی داخلی مشهد با استانداردها	۱۶۹
شکل ۱-۴. ناحیه رد و قبول فرضیه صفر در سطح اطمینان ۹۵٪	۱۷۰
نمودار ۱۱-۴. مطابقت واحدهای حسابرسی داخلی با استانداردها	۱۷۴

اختصارات

AICPA (*The American Institute of Certified Public Accountants*)

CBOK (*Common Body of Knowledge*)

CIA (*Certified Internal Auditors*)

COSO (*Committee of Organizations of the Treadway*)

GAO (*Government Accountability Office*)

GASB (*Governmental Accounting Standard Board*)

GFOA (*Government Finance Officers Association*)

IIA (*Institute of Internal Auditors*)

IARF (*Institute of Internal Auditors Research Foundation*)

INTOSAI (*The International Organization of Supreme Audit Institutions*)

IPPF (*The IIA's International Professional Practices Framework*)

SEC (*Security Exchange Commission*)

فصل ۱

کلیات و طرح پژوهش

۱-۱. مقدمه

در نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداری‌ها مقامات اجرایی و نظارتی به طور مستقیم یا غیر مستقیم توسط شهروندان انتخاب می‌شوند. بنابراین بر مبنای نظریه نمایندگی و فرضیه مباشرت، قراردادهای نوشته و نانوشته ایجاد می‌شود که مسئولیت‌هایی برای طرفین این قراردادها ایجاد می‌کند. طبق این قراردادها شهروندان منابع و اختیار استفاده از منابع را در اختیار افراد منتخب قرار می‌دهند و مسئولیت‌هایی را به آنها می‌سپارند، در عوض حق پاسخ‌خواهی در مورد استفاده از این منابع و انجام مسئولیت‌هایی که به افراد منتخب سپرده شده را برای خود نگه می‌دارند. از طرف دیگر مسئولان منتخب نیز طبق این قراردادها وظیفه پاسخگویی در مورد تحصیل و مصرف و استفاده از منابع و انجام مسئولیت‌های واگذار شده دارند.

بنابراین در جوامعی که دارای نظام‌های سیاسی مردم سالار (حکومت مردم بر مردم) هستند، مردم از طریق انتخابات قدرت قانونی خود را به نمایندگان خویش تفویض می‌نمایند، اما در این میان حق پاسخ‌خواهی و دانستن حقایق را برای خود محفوظ می‌دارند. در این چنین جوامع، مقامات منتخب در قبال اعمالی که انجام می‌دهند، در برابر شهروندان مسئولیت پاسخ‌گویی دارند و شهروندان نیز به عنوان صاحبان حق، حقایق را در مورد اعمال مسئولان بر مبنای حق دانستن حقایق، به صورت علنی و مستقیم و یا از طریق نمایندگان قانونی خود، پی‌گیری و مطالبه می‌نمایند. میان پاسخ‌خواهی و پاسخگویی رابطه تنگاتنگی وجود دارد و تا پاسخ‌خواهی نباشد، پاسخگویی نیز نخواهد بود؛ بنابراین مردم باید پاسخ‌خواه باشند تا دولت پاسخگو باشد. از این‌رو چنان‌چه پاسخ‌خواهی در جامعه ارتقا یابد، بخش اجرایی دولت خود را موظف به پاسخگویی می‌بیند و برای بهبود پاسخگویی باید خدمات عمومی بهتری ارائه کند بدین ترتیب اصلاح بخش عمومی شکل می‌گیرد و این راهی برای پیشرفت در بخش دولتی است چرا که با این کار دولت خود را موظف می‌داند تا خدمات بهتری ارائه نماید و رضایت شهروندان را کسب نماید. بنابراین پاسخگویی معیار مهمی برای اندازه‌گیری میزان توجه دولت به شهروندان و همچنین معیار مهمی برای اندازه‌گیری عملکرد و پیشرفت دولت می‌باشد.

یکی از ابزارهای مهم پاسخگویی حسابداری و گزارشگری مالی است که از طریق ارائه اطلاعات مربوط به عملکرد، شهروندان را از نتایج عملکرد دولت‌ها مطلع می‌کند. گزارش‌های مالی می‌توانند اطلاعاتی درباره نتایج عملکرد، وضعیت مالی، کارایی، صرفه اقتصادی، اثربخشی، رعایت حقوق بین‌نسلی و درون نسلی و اطلاعاتی برای پیش‌بینی وضعیت آینده دولت در اختیار شهروندان قرار دهند. شهروندان نیز بر مبنای این اطلاعات درباره عملکرد دولت‌ها و نمایندگان خود قضاوت می‌کنند تا برای آینده تصمیم بگیرند و در صورت رضایت‌مندی می‌توانند برای دوره یا دوره‌های بعد اختیار استفاده از منابع عمومی که منابع ملی هستند را به دولت‌ها واگذار نمایند. اما برای این که شهروندان بتوانند بر مبنای این اطلاعات درباره عملکرد مسئولان قضاوت نمایند نیاز به اطمینان از کیفیت و درستی اطلاعات گزارش شده در گزارش‌های مالی دارند.

مکانیزم‌های حاکمیت سازمانی برای نظارت و سرپرستی بهتر و مؤثر سازمان‌ها می‌باشد و از جمله وظایف آنها اطمینان از کیفیت و صحت اطلاعات گزارش شده است. از جمله مکانیزم‌های حاکمیت درون سازمانی می‌توان به کنترل

داخلی، شورای شهر، کمیته حسابرسی، مدیریت (شهردار)، حسابرسی مستقل و حسابرسی داخلی اشاره نمود. از مکانیزم‌های بیرونی نیز می‌توان به قوانین و مقررات بیرونی و سازمان‌های ناظر مانند وزارت کشور و دیوان محاسبات اشاره کرد. هر یک از این مکانیزم‌ها بر مدیریت، سرپرستی، هدایت، نظارت و ارزیابی سازمان تأثیر می‌گذارند و هدف آنان رعایت قوانین، مقررات، بودجه، آئین‌نامه‌ها و کنترل‌های داخلی است.

حسابرسان داخلی با استقلال کافی در درون سازمان برای نظارت بر عملیات آن فعالیت می‌کنند و رعایت قوانین، مقررات، بودجه، آئین‌نامه‌ها و کنترل‌های داخلی توسط سازمان را بررسی می‌کنند و یافته‌ها و انتقادات و پیشنهادات خود را به بالاترین سطح سازمان گزارش می‌دهند تا به بهبود عملیات سازمان و افزایش کیفیت و صحت اطلاعات گزارش شده کمک کنند. از طرف دیگر حسابرسان مستقل به عنوان قاضی‌های مستقل نسبت به درستی و کیفیت گزارش‌های ارائه شده اظهارنظر می‌کنند و به شهروندان نسبت به صحت و درستی و کیفیت و کامل بودن اطلاعات گزارش شده اطمینان منطقی می‌دهند. کمیته حسابرسی نیز به عنوان نهادی مستقل این افراد را در انجام بهتر وظایف خود یاری می‌دهد. نتایج پژوهش‌ها نشان می‌دهد وقتی این سه گروه به عنوان مثلث حسابرسی با هم فعالیت نمایند و با یکدیگری همکاری و هماهنگی داشته باشند کارایی و اثربخشی آنها حداکثر می‌شود. بنابراین وجود این گروه‌ها در شهرداری‌ها برای افزایش ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی ضروری است.

از طرف دیگر موضوع عملکرد این گروه‌ها است که نیاز به بررسی و ارزیابی دارد. کمیته حسابرسی وظیفه دارد سالانه گزارشی از عملکرد خود به شورای شهر تسلیم نمایند و شورای شهر نیز می‌تواند برای بررسی و ارزیابی عملکرد کمیته از افراد مستقل و متخصص دیگری استفاده نماید. کمیته حسابرسی نیز وظیفه دارد عملکرد حسابرسان مستقل را ارزیابی کند و از کیفیت حسابرسی مستقل اطمینان حاصل کند که از طریق انتخاب حسابرس مستقل اصلح، پی‌گیری استقلال حسابرس مستقل و بررسی و ارزیابی حسابرسی‌های آنها و سایر روش‌ها انجام می‌شود. کمیته حسابرسی عملکرد حسابرسان داخلی را نیز ارزیابی می‌کند تا اطمینان یابد که وظایف خود را با کارایی و اثربخشی انجام می‌دهد.

معیار اصلی برای ارزیابی عملکرد حسابرسان داخلی استانداردهای حسابرسی داخلی می‌باشند؛ استانداردهای حسابرسی داخلی وظایف مربوط به حسابرسان داخلی را بیان و ویژگی‌ها و تخصص‌هایی که حسابرسان داخلی باید داشته باشند را مشخص نموده‌اند. یکی از بهترین استانداردها که مقبولیت جهانی دارد، استانداردهای بین‌المللی انجمن حسابرسان داخلی آمریکا است.

بنابراین در این پژوهش ابتدا ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی برای افزایش سطح ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی بررسی شد. برای این منظور نظرات مسئولان مالی شهرداری، حسابرسان مستقل و داخلی، استادان و دانشجویان دکتری و ارشد حسابداری بررسی شد. در مرحله بعد به بررسی میزان مطابقت عملکرد واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرهایی که واحد حسابرسی داخلی دارند، با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی انجمن حسابرسان داخلی آمریکا پرداخته شد.

۲-۱. بیان مسأله

مؤسسات بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداری‌ها به صورت معمول دو نوع فعالیت تحت عناوین فعالیت‌های بازرگانی و فعالیت‌های غیر بازرگانی انجام می‌دهند. فعالیت‌های غیر بازرگانی که به فعالیت‌های دولتی نیز موسوم است، به فعالیت‌هایی اطلاق می‌گردد که بر مبنای ضرورت‌های اجتماعی و الزامات قانونی و با اتکا به اعمال حاکمیت صورت می‌پذیرد و هزینه‌های آن نیز از محل درآمدهای عمومی نظیر مالیات و عوارض تامین می‌گردد و این نوع فعالیت‌ها براساس یک رابطه مبادله‌ای انجام نمی‌شود. رابطه غیر مبادله‌ای و سایر تفاوت‌های بنیادی محیط فعالیت‌های غیر بازرگانی مانند ویژگی‌های ساختاری و خدماتی (نظیر شکل نمایندگی و توزیع قدرت، حاکمیت، رابطه پرداخت‌کنندگان مالیات و عوارض نسبت به خدمات دریافتی) و ویژگی‌های کنترلی ناشی از ساختار دولت (شامل بودجه و سیستم حسابداری حساب‌های مستقل) و سایر ویژگی‌ها (نظیر سرمایه‌گذاری‌های کلان در دارایی‌هایی که درآمد تولید نمی‌کنند و ماهیت فرایند سیاسی)، با محیط فعالیت‌های بازرگانی موجب شکل‌گیری یک نظام خاص حسابداری و گزارش‌دهی مالی برای فعالیت‌های غیر بازرگانی می‌شود که اهداف آن در مقایسه با اهداف حسابداری و گزارش‌دهی مالی فعالیت‌های بازرگانی تفاوت در خور ملاحظه‌ای دارد. این تفاوت‌ها و ویژگی‌ها نقش مفهوم مسئولیت پاسخگویی را به عنوان مرکز ثقل حسابداری در بخش عمومی نظیر دولت و شهرداری‌ها نمایان می‌کنند (باباجانی، ۱۳۸۰).

یکی از ابزارهای مهم ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی، حسابداری و گزارشگری مالی است. محصول نهایی حسابداری گزارش‌ها هستند که راجع به وضعیت مالی و نتایج عملیات حاکم بر مسئولیت‌های واگذار شده تنظیم می‌شوند. این گزارش‌ها از یک طرف ابزاری برای ایفای مسئولیت پاسخگویی توسط مسئولان را فراهم می‌نمایند و از طرف دیگر مبنایی برای تصمیم‌گیری و ارزیابی عملکرد مسئولان توسط شهروندان را فراهم می‌کنند.

مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی نظیر دولت و شهرداری‌ها و سایر سازمان‌های بزرگ بخش عمومی که فعالیت‌های غیر بازرگانی انجام می‌دهند، بر دو نوع است: مسئولیت پاسخگویی مالی و مسئولیت پاسخگویی عملیاتی؛ مسئولیت پاسخگویی مالی این قبیل سازمان‌ها را به ارائه دلایل و گزارش‌هایی ملزم می‌کند تا از طریق آن شهروندان و نهادهای نظارتی مستقل متقاعد شوند که اعمال و فعالیت‌های این نهادها و سازمان‌ها در دوره جاری (به عنوان مثال یک سال مالی یا بودجه‌ای) در خصوص تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی، در چارچوب قوانین و مقررات و منطبق با تصمیمات اتخاذ شده توسط نمایندگان مردم انجام گرفته است. مسئولیت پاسخگویی عملیاتی نیز دولت و سایر سازمان‌های بزرگ عمومی نظیر شهرداری‌ها را به ارائه گزارش‌هایی ملزم می‌کند تا از طریق آن صاحبان حق را در مورد دستیابی و میزان دستیابی به اهداف عملیاتی از قبل تعیین شده، از نظر کارایی و اثربخشی و مصرف منابع مالی در جهت تحقق اهداف مربوط، متقاعد کنند و اطلاعاتی مبنی بر این که آیا تحقق اهداف در آینده نیز قابل پیش‌بینی است یا خیر ارائه نماید (باباجانی، ۱۳۸۰). مسئولیت پاسخگویی عملیاتی بر گزارش فعالیت اقتصادی تاکید دارد. با استفاده از اطلاعات مسئولیت پاسخگویی عملیاتی از یک طرف تصمیم‌گیرندگان و به طور کلی پاسخگویان در موقعیت بهتری قرار می‌گیرند تا مسئولیت پاسخگویی خود را بهتر ایفاء نمایند و همچنین ارزیابی خود را از میزان خدمات قابل ارائه از طریق

منابع مالی موجود، نحوه تخصیص منابع و تأثیر تصمیمات این دوره بر میزان منابع مالی مورد تقاضا در آینده، ارائه دهند. علاوه بر این می‌توانند در مورد این که یک خدمت از طرف دولت ارائه شود اقتصادی‌تر است یا بخش خصوصی تصمیم بگیرند زیرا که با اطلاعات مسئولیت پاسخگویی عملیاتی می‌توان بهای تمام شده عملیات را محاسبه نمود؛ از طرف دیگر پاسخ‌خواهان نیز می‌توانند عملکرد مقامات منتخب و منصوب را بهتر ارزیابی نمایند (باباجانی، ۱۳۸۲).

مسئولیت پاسخگویی مستلزم فراهم کردن اطلاعات مالی و غیر مالی است که شهروندان این قبیل اطلاعات را در جهت ملزم کردن دولت به پاسخگویی در قبال اعمال و فعالیت‌هایی که انجام می‌دهد، مورد استفاده قرار می‌دهند. بنابراین هدف اساسی گزارشگری مالی دولتی، تهیه اطلاعات سودمند برای ایفای مسئولیت پاسخگویی دولت از یک سو و ارزیابی این مسئولیت پاسخگویی و تصمیم‌گیری اجتماعی، سیاسی و اقتصادی از طرف شهروندان از سوی دیگر می‌باشد (باباجانی، ۱۳۸۲).

حسابداری و گزارش‌دهی مالی، محیط کنترلی و روش‌های کنترل در بخش عمومی، با تأثیرپذیری از ویژگی‌های محیط فعالیت به نحوی طراحی و به اجرا گذاشته می‌شوند که در تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی نقش اساسی ایفاء کنند. ویژگی‌های کنترلی در بخش عمومی اعم از ساختار کنترل داخلی و اهداف سه‌گانه کنترل داخلی — شامل اثربخشی و کارایی و رعایت قوانین و مقررات مربوط — با کنترل داخلی واحدهای انتفاعی بخش خصوصی مشابه است لیکن ویژگی‌های اختصاصی کنترل داخلی مانند ساختار کنترل و اهداف کنترل داخلی سازمان‌های بخش عمومی به تبعیت از ویژگی‌های محیط فعالیت و نقش مفهوم مسئولیت پاسخگویی در این قبیل سازمان‌ها متفاوت است. بنابراین در سازمان‌های بخش عمومی نظیر دولت و شهرداری‌ها که فعالیت‌های غیربازرگانی دارند کنترل‌های داخلی برای انجام مسئولیت پاسخگویی به عنوان شاخص ارزیابی عملکرد است؛ که از طریق اطمینان از تحصیل صحیح منابع مالی و مصرف صحیح آن برای تحقق اهداف مشخص شده توسط مراجع قانونی، کمک به حسابداری و گزارش‌دهی (از طریق اطمینان در مورد وجود دارایی‌ها و بدهی‌ها و صحت رویدادهای مندرج در گزارش‌ها) و اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و بودجه‌ها و آئین‌نامه‌ها، به مقامات منتخب و منصوب کمک می‌کند تا مسئولیت پاسخگویی خود را ایفاء نمایند (باباجانی، ۱۳۸۰).

گسترش و پیچیدگی روزافزون و شتاب‌آمیز واحدهای اقتصادی در جهان پیشرفته امروز، فشارهای ناشی از کمبود منابع و افزایش رقابت، وجود انواع مخاطرات در زمینه‌های مالی، اداری و تجاری که اهداف و سیاست‌های سازمانی آنها را چه از درون و چه از برون به شدت تهدید می‌کند، سبب شده است کنترل مستقیم و انفرادی این گونه واحدها ناممکن شود و نیاز به استقرار یک سیستم اثر بخش کنترل داخلی به عنوان جزئی لاینفک از سیستم مدیریت کارآمد، مورد توجه جدی قرار گیرد. مدیران اجرایی و غیراجرایی برای انجام دادن وظیفه مباشرت خود، مسئولیت این فشارها، تهدیدها و مخاطرات را به عهده دارند و وجود کنترل‌های داخلی را برای تشخیص، ارزیابی و کنترل آنها ضروری می‌دانند. از طرف دیگر، واحدهای اقتصادی دارای الزامات قانونی می‌باشند که باید آنها را نیز به درستی رعایت نمایند. از این رو باید